

Bogumił Brzeziński

**KILKA REFLEKSJI O ZWIĄZKACH ORAZ INSTYTUCJACH PRAWA CYWILNEGO
Z PRAWEM PODATKOWYM**

1. We współczesnej kulturze prawnej uznaje się za rzecz oczywistą to, że system prawa składa się z szeregu dających się w sposób bardziej bądź mniej jednoznaczny wyodrębnić elementów strukturalnych, nazywanych tradycyjnie gałęziami prawa. Co prawda obecnie podział ten wydaje się mniej oczywisty niż miało to miejsce przed laty, tym niemniej przekonanie o tym, że prawo cywilne różni się pod wieloma względami od prawa karnego, jest powszechne, a normy należące do każdej z tych gałęzi trudno pomylić.

Prawo podatkowe także uznawane jest za odrębną gałąź prawa. To daje tytuł do zastanawiania się nad relacjami między prawem cywilnym a prawem podatkowym. Każda z tych dziedzin prawa charakteryzuje się odmiennymi cechami, odpowiednimi do pełnionych przez ich normy funkcji i należy do różnych działów systemu prawa, tj. do prawa prywatnego (prawo cywilne) oraz prawa publicznego (prawo podatkowe).

Problematyka związków prawa podatkowego z prawem cywilnym to zarówno klasyczna problematyka relacji odrębnych gałęzi prawa wewnątrz systemu prawa, jak też i kwestie szczególne, wynikające przede wszystkim ze związku obu tych gałęzi prawa z gospodarką i jej rozmaitymi przejawami. Składają się nań rozmaite zagadnienia związane z funkcjami norm należących do poszczególnych gałęzi prawa oraz związkami strukturalnymi, jakie występują między przepisami prawa należącymi do tych gałęzi. Analiza tytułowej problematyki wymaga więc oceny stanu rzeczy na dwu wskazanych wyżej płaszczyznach – funkcjonalnej i strukturalnej.

Ponadto można wnosić, że istnieje określona spójność ideowa obu gałęzi prawa (jeden i ten sam ustawodawca, te same, konstytucyjnie chronione wartości etc.). Zauważyć jednak wypada, że w zależności od rodzaju i ważności interesów chronionych przepisami każdej z gałęzi prawa, mogą mieć one różny – przynajmniej częściowo – status w konstytucji. W Polsce widomym dowodem takiej sytuacji są chociażby unormowania konstytucyjne dotyczące źródeł prawa podatkowego (art. 217 Konstytucji RP) – nieznajdujące odpowiednika, jeśli chodzi o inne gałęzie prawa, z prawem cywilnym włącznie.

W polskiej literaturze podatkowoprawnej dosyć często dokonuje się porównań prawa cywilnego i prawa podatkowego, w szczególności z punktu widzenia charakteru stosunków prawnych kształtowanych przez normy do nich należące. Jest to – jak się wydaje – zajęcie dosyć jałowe, jako że nie daje ani wyraźnych korzyści teoretycznych, ani też praktycznych. Z ideowego podobieństwa zobowiązań cywilnoprawnych oraz zobowiązań podatkowoprawnych niewiele wynika – nie tylko dlatego że w obu rodzajach stosunków

prawnych co innego jest źródłem tych stosunków. W prawie cywilnym ma to być zgodne oświadczenie woli, w prawie podatkowym zaś – powstanie podatkowego stanu faktycznego. Nawet bowiem i ta, często podkreślana różnica między stosunkami cywilnoprawnymi oraz podatkowoprawnymi zaciera się w wypadku zobowiązań cywilnoprawnych powstających *ex delicto*, gdzie zdarzenie powodujące szkodę powoduje jednocześnie powstanie stosunku zobowiązaniowego (odszkodowawczego). Upodabnia to zobowiązania cywilnoprawne do zobowiązań podatkowych, w wypadku których także zdarzenie objęte podatkowym stanem faktycznym powoduje powstanie stosunku prawnego. Pożyteczne natomiast byłoby może wykorzystanie charakterystyki obu gałęzi prawa przez ogólną teorię prawa.

Bardziej zasadne od dokonywania porównań wydaje się zbadanie relacji między wskazanymi wyżej gałęziami prawa z punktu widzenia każdej z tych gałęzi. Można i chyba warto zastanawiać się nad tym, jak unormowania podatkowoprawne wpływają na funkcjonowanie prawa cywilnego. Próbką problemów, jakie się tu pojawiają może być znana i szeroko dyskutowana w literaturze i orzecznictwie kwestia relacji między wysokością odszkodowania z tytułu odpowiedzialności cywilnej w dziedzinie ubezpieczeń komunikacyjnych a faktem, że wydatek ubezpieczonego na usunięcie szkody obejmuje nie tylko wartość netto zużytych towarów i usług, ale także wliczony w ich cenę podatek od towarów i usług. Niektórzy ubezpieczeni ponoszą ciężar tego podatku jako konsumenci towarów i usług; inni mogą odliczyć podatek naliczony od podatku należnego z tytułu prowadzonej przezeń działalności gospodarczej. Problem ustalenia w takim stanie rzeczy wysokości odszkodowania z tytułu szkody komunikacyjnej objętej wspomnianym ubezpieczeniem był swego czasu przedmiotem orzekania przez Sąd Najwyższy¹.

Przedmiotem tego opracowania jest identyfikacja relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym z punktu widzenia wymagań i potrzeb prawa podatkowego. Relacje między dwiema dziedzinami prawa mogą – modelowo – układać się na kilka sposobów. Po pierwsze, normy jednej dziedziny prawa mogą, poprzez ich zastosowanie, tworzyć sytuacje mające cechy stanów faktycznych objętych hipotezami norm innej dziedziny prawa. Po drugie, normy jednej dziedziny prawa mogą służyć poprawnemu funkcjonowaniu norm innej dziedziny prawa. Po trzecie, normy jednej dziedziny prawa mogą być „przejmowane”, na różne sposoby, na potrzeby innej dziedziny prawa, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji tej ostatniej dziedziny prawa.

Obok tych relacji – podstawowych, jak się wydaje – można wskazać inne jeszcze, mniej oczywiste i jednoznaczne. Przykładowo, gdyby rozwiązanie przyjęte w jednej gałęzi prawa uznać z jakichś względów za wyrażające ogólną zasadę prawa, to w konsekwencji należałoby przyjąć, że obowiązuje ona również w innej dziedzinie prawa – także w wypadku, gdyby w tej ostatniej nie było przepisu, który zasadę tę wyrażałby *expressis verbis*. W relacjach między prawem podatkowym a prawem cywilnym dawałoby to podstawę – przykładowo – do formułowania tezy, że w postępowaniu podatkowym znajduje zastosowanie zasada ciężaru dowodu wynikająca z art. 6 k.c., będącą jakoby „ogólną zasadą prawa”².

Podobnie – gdyby uznać, że system prawa jest zintegrowany w stopniu umożliwiającym przyjęcie założenia, iż zbudowanie definicji określonego pojęcia w przepisach na-

¹ Uchwała Sądu Najwyższego z 16 października 1998 r. (III CZP 42/98), OSNC 1999, nr 4, poz. 69.

² O błędności takiego stanowiska spotykanego niekiedy w orzecznictwie sądowym por. B. Brzeziński, M. Maśternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 5, s. 56 i n.

leżących do jednej dziedziny prawa, uzasadnia jej stosowanie w innych dziedzinach składających się na system prawa (chyba że ustawodawca zbuduje, na potrzeby konkretnej dziedziny prawa odrębną definicję), to definicje pojęć występujących w prawie cywilnym należałoby stosować – bez szczególnych odwołań w prawie podatkowym do unormowań z tej dziedziny – przy interpretacji prawa podatkowego³.

Problematyka relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym jest poruszana często w związku ze zjawiskiem unikania opodatkowania i kwestiami interpretacji tekstów prawnych na tym tle. Unikanie opodatkowania sprowadza się bowiem zazwyczaj do takiego układania stosunków prawnych z zakresu prawa cywilnego, w których uczestniczy podatnik, aby ich kształt nie mieścił się w zakresie opodatkowania wynikającym ze standardowego „odczytania” przepisów, tj. interpretacji językowej przepisów prawa podatkowego.

W sytuacji, gdy w prawie podatkowym danego państwa nie istnieje tzw. ogólna klauzula antyabuzyjna, sądy starają się niekiedy uzyskać „efekt opodatkowania” poprzez ekscentryczne rozumowania prawnicze, zaburzające relacje pomiędzy pojęciami prawa podatkowego a prawa cywilnego. Oponenti wobec takiego postępowania odwołują się z kolei do powszechnie akceptowanych w danej kulturze prawnej i odmiennych od zastosowanych przez sąd standardów interpretacyjnych – a cała dyskusja *nolens volens* obracać się musi wobec relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym (czy szerzej – prawem prywatnym).

Uznając oczywistość sytuacji, w której dyskurs na temat relacji między owymi gałęziami prawa koncentruje się na tym właśnie obszarze, nie należy zapominać o tym, że sprawa ma aspekt szerszy i dotyczy przykładowo także kwestii strategii legislacyjnej – tego chociażby, w jakim zakresie i w jaki sposób rozmaite gałęzie prawa powinny ze sobą kooperować, wykorzystując wzajemnie swoje pojęcia i konstrukcje prawne.

2. Sytuacje, w których prawo cywilne „dostarcza” prawnie znaczących faktów prawu podatkowemu, nie są rzadkie. Opodatkowaniu podlegać bowiem mogą czynności cywilnoprawne, a zwłaszcza umowy, takie jak sprzedaż, pożyczka, zamiana, darowizna itp. Stylizacja przepisów może być różna: w Polsce, zgodnie z brzmieniem obowiązujących przepisów opodatkowana jest umowa sprzedaży, ale też: nabycie własności rzeczy i praw w drodze darowizny. Można zastanawiać się nad tym, czy różnica między obu kategoriami sytuacji, dla których reprezentatywne są dwa podane powyżej przykłady, sprowadza się jedynie odmiennej stylistyki przepisu czy też za różnymi formułami słownymi określającymi przedmiot opodatkowania (umowa/skutek zawarcia umowy) kryje się różna treść normatywna.

Ustawodawca podatkowy może też odwoływać się w hipotezach norm prawa podatkowego do stanów prawnie znaczących (własność, bycie właścicielem) bądź przez prawo w określony sposób chronionych (posiadanie, bycie posiadaczem) czy wreszcie – co w kontekście tematyki niniejszego artykułu jest mniej istotne – zdarzeń niemających własnej konotacji cywilnoprawnej (osiągnięcie przychodu bądź dochodu).

³ Tak rozumiana jest niekiedy – mylnie – jedna z zasad ogólnych prawa podatkowego, sformułowana w art. 11 ustawy B. Brzezińskiego i W. Nykiela, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 3, s. 10–11. Sformułowaną tam tezę-postulat *de lege ferenda* wobec ustawodawcy, aby – jeśli uzna to za stosowne – przyjął *expressis verbis* zasadę wiązania w prawie podatkowym definicji występujących w innych dziedzinach prawa bierze się niekiedy bezzasadnie za godną zalecenia *de lege lata* zasadę doktrynalną.

Mając na uwadze fakt pełnienia przez podatek funkcji redystrybucyjnej, nietrudno ustalić przyczynę zainteresowania ustawodawcy podatkowego instytucjami prawa cywilnego. Instytucje prawa cywilnego są bowiem bądź to formą „przechowywania” wartości, bądź to – służąc jej transferowi pomiędzy uczestnikami obrotu gospodarczego – istnienie majątku kumulującego określoną wartość „ujawniają”. Jeśli podatek ma na celu redystrybucję dochodu i przejęcie na rzecz związku publicznoprawnego środków pieniężnych w wysokości pozostającej w określonej relacji do wartości osiągniętej (otrzymanej) bądź posiadanej przez jednostkę, to nakierowanie konstrukcji podatkowych na wspomniane wyżej i inne jeszcze instytucje prawa cywilnego jest całkowicie uzasadnione.

Taka strategia budowy systemu podatkowego ma swoje zalety i wady. Zaletą jest możliwość budowy podatków o względnie prostej konstrukcji. Wady są różne – w zależności od tego, co jest przedmiotem opodatkowania. Podstawowa przyczyna niedoskonałości jest taka, że pod tą samą formą prawną może kryć się różna treść ekonomiczna i odwrotnie – niekiedy te same rezultaty ekonomiczne osiągnąć można, stosując różne formy prawne. Opodatkowanie odnoszące się do aktów prawa cywilnego oparte jest na daleko niekiedy idących domniemaniach w zakresie związku powstawania nowej wartości z faktem dokonania czynności cywilnoprawnej bądź z inną sytuacją ukształtowaną na gruncie prawa cywilnego.

W rzeczywistości te domniemania nie zawsze się sprawdzają. Sprzedaż – pomijając przy tym miejsce obrót gospodarczy – może być źródłem dochodu, ale może też przynieść sprzedającemu stratę. Często też jest ona ekonomicznie neutralna, np. gdy przedmiot używany sprzedawany jest nabywcy po cenie odpowiadającej wartości rynkowej. Operacja taka nie przynosi więc nikomu dochodu, którego uzyskanie uzasadniałoby opodatkowanie. Darowizna z kolei zwiększa majątek obdarowanego, ale kosztem zmniejszenia majątku darczyńcy; nie zwiększa to ogólnej sumy wartości dóbr w społeczeństwie.

W obu tych wypadkach widać, że ustawodawca podatkowy nie próbuje nawet pozorować wiązania czynności cywilnoprawnych z procesami ekonomicznymi prowadzącymi do powstania nowej wartości (co byłoby zgodne z ekonomiczną istotą podatku), ale zadowala się najwyraźniej istnieniem zdolności płatniczej u jednego bądź obu kontrahentów. Zawieranie umów, o których wyżej mowa, jest zaledwie pośrednim – choć dla ustawodawcy wystarczającym – dowodem jej istnienia.

3. Sytuacje, w których normy prawa cywilnego umożliwiają funkcjonowanie normom i instytucjom prawa podatkowego, nie występują w polskim prawie często. Nie mam w tym wypadku na myśli porównania z taką np. sytuacją, jaka ma miejsce w wypadku prawa administracyjnego, gdzie należące do niego przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji stanowią istotne, funkcjonalne dopełnienie systemu prawa podatkowego. Prawem administracyjnym jest też w istocie rzeczy to, co nazywa się niekiedy ustrojowym prawem podatkowym, tj. przepisy dotyczące organizacji i funkcjonowania administracji podatkowej.

Prawo cywilne umożliwia funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego nie w sposób całościowy, tak jak prawo administracyjne, ale selektywny. Wsparcie ze strony prawa cywilnego dotyczy wybranych instytucji podatkowoprawnych, które służą zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych – hipoteki ustawowej (art. 34 i n. Ordynacji podatkowej) oraz zastawu skarbowego (art. 41 i n. Ordynacji podatkowej). Obie te instytucje skonstruowane zostały w sposób, który – *prima vista* – nie wymaga sięgania przy ich

stosowaniu do przepisów prawa cywilnego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują też *expressis verbis* na taką potrzebę. Tym niemniej analiza przepisów podatkowych dotyczących wspomnianych instytucji prowadzi do wniosku, że mogą one funkcjonować wyłącznie wówczas, gdy interpretator przyjmie założenie o niezbędności uzupełnienia konstrukcji każdej z tych instytucji o „brakujące” przepisy prawa cywilnego dotyczące – odpowiednio – hipoteki ustawowej oraz zastawu⁴.

Ten rodzaj „wsparcia” ze strony prawa cywilnego jest o tyle ciekawy, że ustawodawca podatkowy albo – jak może się wydawać – nie życzy sobie takiego wsparcia (stąd brak odesłania do przepisów prawa cywilnego, jakie byłoby w tym wypadku wymagane), albo też uznaje możliwość i zasadność sięgania do prawa cywilnego za rzecz tak oczywistą, że niewymagającą nawet szczególnego do nich odesłania. Zarówno jedno, jak i drugie stanowisko wydaje się być słabo uzasadnione; bardziej prawdopodobne jest uznanie, że nastąpiło w tych wypadkach istotne niedopatrzenie legislacyjne.

Taki stan rzeczy wymaga zajęcia określonego stanowiska przez interpretatora przepisów dotyczących dwóch wskazanych wyżej instytucji prawa podatkowego. Znajdzie się on w trudnej sytuacji, gdyż negacja możliwości sięgania w tym wypadku do norm prawa cywilnego prowadzi do zasadniczej dysfunkcjonalności instytucji prawa podatkowego, a sięgnięcie do nich łamie powszechnie akceptowane zasady wykładni prawa podatkowego.

W sukurs przyjdą mu zapewne zwolennicy tak zwanej jedności systemu prawa, których zdaniem po każdą „brakującą” danej dziedzinie normę prawną można swobodnie sięgnąć do innej dziedziny prawa, i jeśli ona tam się znajduje – wykorzystać na potrzeby tej dziedziny prawa, w której jej brakuje. Ten kierunek myślenia nawiązuje do archetypu „racjonalnego ustawodawcy”, który w pełni świadomie kontroluje skutki zmian w prawie i którego działanie wyklucza powstawanie niedoskonałości i luk w prawie – a jeśli takie się jawią, to tylko na skutek niedostatecznie pogłębionej analizy ze strony interpretatora tekstu prawnego. Nie trzeba jednak dodawać, że paradygmat racjonalnego ustawodawcy nie jest już we współczesnym prawie podatkowym zbyt użyteczny.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że nie podlega dyskusji sam fakt obiektywnej potrzeby posiłkowania się – w obecnym stanie regulacji prawnej dotyczącej zastawu skarbowego w Ordynacji podatkowej – przepisami kodeksu cywilnego. Idzie natomiast w tym wypadku o racjonalne uargumentowanie określonej koncepcji interpretacyjnej.

4. Normy prawa cywilnego mogą być – w razie potrzeby – „przejmowane” na potrzeby prawa podatkowego, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji podatkowoprawnych. Chodzi tu o takie sytuacje, w których przepisy prawa podatkowego wyraźnie odsyłają do przepisów prawa cywilnego i nakazują ich stosowanie do stosunków podatkowoprawnych. Sytuacje takie występują w polskim prawie podatkowym raczej sporadycznie.

W Ordynacji podatkowej bezpośrednie odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego znaleźć można w Rozdziale 13 Ordynacji podatkowej. Art. 91 tej ustawy stanowi, że do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych. Art. 92 § 4 Ordynacji podatkowej stanowi natomiast, że do wierzytelności o zwrot nadpłaty, w wypadku, gdy wierzytelność z tego

⁴ Zobacz P. Czerski, *Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych*, Zakamycze 2004.

tytułu przysługuje małżonkom wspólnie opodatkowanym na podstawie odrębnych przepisów – stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych.

Te przepisy Ordynacji podatkowej wykorzystują podobieństwo modelu prawnego zobowiązań podatkowych do modelu zobowiązań cywilnoprawnych. Prawodawca, mając możliwość zbudowania odrębnego, podatkowoprawnego mechanizmu odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe – rezygnuje z tego i wykorzystuje mechanizm funkcjonujący w innej dziedzinie prawa. Odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w tym wypadku jest pełne i wyraźne.

Z kolei art. 135 Ordynacji podatkowej stanowi, że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Odesłanie do Kodeksu cywilnego nie budzi wątpliwości; tym niemniej problem jest tu nieco innej natury. Otóż powstaje pytanie, czy kategorie immanentnie związane z prawem cywilnym, takie jak zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych, mogą w ogóle znaleźć zastosowanie w prawie publicznym, a w konsekwencji także w prawie podatkowym? Współcześnie – jak wynika z analiz M. Kalinowskiego⁵ – podmiotowość podatkowoprawna nie jest kategorią uzależnioną od wspomnianych wyżej kategorii cywilistycznych. W związku z tym nie wiadomo, czemu ma służyć ocena zdolności prawnej oraz zdolności do czynności prawnych w sytuacji, gdy prawo podatkowe nie odwołuje się w ogóle do tych kategorii pojęciowych. Wydaje się, że odwoływanie się do wspomnianych kategorii miałoby sens wówczas, gdyby ich zakres znaczeniowy i chęć respektowania były – tak jak to dzieje się w prawie cywilnym – określone w przepisach materialnego prawa podatkowego. To nie ma jednak współcześnie miejsca.

To, czy ustawodawca podatkowy skorzysta z norm czy instytucji cywilnoprawnych na własne potrzeby uzależnione jest generalnie od ich przydatności dla systemu prawa podatkowego. Jako przykład budowy w prawie podatkowym instytucji własnej – mimo istnienia cywilnoprawnego jej odpowiednika – wskazać można podatkowoprawną instytucję potrącenia. Mimo istotnego podobieństwa celów, jakie spełnia potrącenie w stosunkach cywilnoprawnych oraz w stosunkach podatkowoprawnych – potrącenie w prawie podatkowym (art. 64–65 Ordynacji podatkowej) zbudowane jest w sposób całkowicie niezależny w sensie normatywnym od odpowiedniej instytucji prawa cywilnego (art. 498 i n. k.c.).

5. Zagadnienie relacji między prawem podatkowym a prawem cywilnym dotyczy też wątku tzw. „autonomii prawa podatkowego”. Zagadnienie „autonomii prawa podatkowego” funkcjonuje współcześnie w Polsce w postaci silnie zmitologizowanej. Jak wiadomo, pojawiło się ono w pewnej perspektywie historycznej w Europie Zachodniej. Na początku XX w. zastanawiano się nad tym, czy prawo podatkowe (ściślej – ustawodawca podatkowy) może na własne potrzeby tworzyć pojęcia, znane prawu cywilnemu – w innym kształcie niż mają one na gruncie prawa cywilnego. Nie wchodząc w szczegóły tego sporu, obszernie zrelacjonowanego w polskiej literaturze przedmiotu przez S. Rosmarina⁶ – można powiedzieć, że zwyciężyła ostatecznie koncepcja autonomii prawa podatkowego – w tym sensie, że ustawodawca „podatkowy”, jeśli uzna to za celowe, może nadawać pojęciom, funkcjonującym na gruncie prawa cywilnego – własną treść, pojęcia te poszerzając bądź

⁵ Zob. M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń, 1999, s. 92 i n.

⁶ Zob. S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

zawężając w stosunku do odpowiednich pojęć prawa cywilnego. Akceptując takie podejście, można jedynie rozważać, czy takie zmodyfikowane zakresowo pojęcie jest nadal pojęciem prawa cywilnego – tyle że zmienionym – czy też, mimo większego czy mniejszego podobieństwa do pojęcia występującego w prawie cywilnym, jest organicznym pojęciem prawa podatkowego. Wiele argumentów przemawia za tą drugą koncepcją.

Pomijając zarówno uzasadnienie tego poglądu, jak i etiologię samego problemu można stwierdzić, że na powyższej konstatacji skończył się historyczny problem autonomii prawa podatkowego. Jeżeli uznać, że wyrazem autonomii określonej dziedziny prawa jest możliwość dowolnego kształtowania własnej siatki pojęciowej oraz terminologicznej, to można powiedzieć, że autonomiczne jest zarówno prawo podatkowe, jak i prawo cywilne. To ostatnie może bowiem – choć nie wydaje się, aby istniała taka potrzeba praktyczna – operować pojęciami znanymi z prawa podatkowego, nadając im jednocześnie inny, własny kształt.

W Polsce problematyka autonomii prawa podatkowego pojawiła się w orzecznictwie sądowym lat 90. XX w. W wyrokach NSA, które miały – w zamierzeniu sądów – zapobiegać bezzasadnemu unikaniu opodatkowania, dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego *praeter legem* bądź *contra legem*, negowano skutki czynności cywilnoprawnych dokonywanych przez podatników, powołując się na „autonomię” prawa podatkowego. Należy przy tym wyraźnie podkreślić, że to odwoływanie się do autonomii prawa podatkowego nigdy nie znalazło dostatecznego uzasadnienia w postaci twierdzeń, co mianowicie z tej „autonomii” wynika dla wykładni konkretnych przepisów prawa podatkowego. Samo hasło autonomii było wystarczającym argumentem dla oddalenia skargi na decyzję ostateczną organu podatkowego, wnoszoną przez podatnika.

Jednym z kluczowych elementów dyskusji w sprawie „autonomii” prawa podatkowego jest kwestia tożsamości pojęć (bądź braku takowej) używanych w prawie podatkowym oraz pojęć, które występują – pod tą samą nazwą – w prawie cywilnym. Nie budzi współcześnie wątpliwości to, że ta sama nazwa może w poszczególnych przypadkach być stosowana na określenie różnych pojęć. I odwrotnie – to samo pojęcie może funkcjonować pod różnymi nazwami. Problem zdaje się dotyczyć takiej oto sytuacji, w której w ustawie podatkowej funkcjonuje termin równokształtny z terminem stosowanym w prawie cywilnym (i oznaczający tam określoną instytucję cywilnoprawną), natomiast w prawie podatkowym ani ten termin, ani pojęcie, jakie pod nim się kryje, nie są bliżej objaśniane.

Można – moim zdaniem – z powodzeniem bronić koncepcji, w myśl której prawo podatkowe operuje wyłącznie pojęciami własnymi. Argumentom z zakresu spójności systemu prawa, przemawiającym przeciwko tej koncepcji, można przeciwstawić inne argumenty, związane z kolei ze spójnością systemu norm oraz instytucji prawa podatkowego.

Problem polega natomiast na ustaleniu, jaki zakres ma pojęcie, które a) występuje w prawie podatkowym, b) oznaczone jest terminem identycznym, jak termin używany w prawie cywilnym, c) nie jest w prawie podatkowym objaśnione, ale d) jest objaśnione (tj. znany jest jego zakres) w prawie cywilnym.

Jest tylko jedno przekonujące wytłumaczenie tej sytuacji. Otóż należy, moim zdaniem, przyjąć, że mamy wówczas do czynienia z pojęciem prawa podatkowego, równokształtnym z pojęciem prawa cywilnego i tak samo jak w prawie cywilnym nazywanym. Takie ujęcie wspomnianych relacji respektuje zarówno wolę ustawodawcy, jak i postulat spójności systemu prawa oraz spójności wewnątrzgałęziowej – w tym wypadku spójności wewnętrznej prawa podatkowego. O pojęciu podatkowoprawnym „przejętym” z prawa cywilnego można więc mówić tylko w takim, specyficznym znaczeniu tego słowa.

W tym duchu wypowiadał się niekiedy Naczelny Sąd Administracyjny, np. w wyroku, w którym sprzeciwiał się koncepcji przyjmowania odmiennego zakresu pojęć wykształconych na gruncie cywilistyki, a znajdujących – bez wyraźnej modyfikacji – zastosowanie w prawie podatkowym, takiej np. jak pojęcie własności⁷.

Zastrzeżenia wysuwane przeciwko tej koncepcji nie wytrzymują krytyki. Nie można bowiem twierdzić, że przeszkodą w takim rozumieniu wspomnianych relacji prawa cywilnego i prawa podatkowego jest to, że konstrukcje cywilnoprawne są budowane według innych założeń i dla innych celów niż instytucje podatkowoprawne. To twierdzenie jest oczywiście prawdziwe, ale nie można nie dostrzegać tego, że ustawodawca podatkowy, posługując się w prawie podatkowym określonym terminem (nieznajdującym objaśnienia w definicji pojęcia, jakiemu ma on odpowiadać, na skutek braku takowej w prawie podatkowym), skazuje interpretatora na posługiwanie się pojęciem prawa podatkowego równokształtnym z pojęciem funkcjonującym w prawie cywilnym. Równokształtność obu pojęć nie świadczy jednak o ich identyczności.

W literaturze trafnie wskazuje się na to, że związanie prawa podatkowego „dyspozytywnymi” konstrukcjami prawa cywilnego stanowi istotny bodziec do podejmowania przez podatników prób dokonywania czynności cywilnoprawnych, nieadekwatnych do ich celu gospodarczego, a to prowadzi do nadmiernego „wypośażenia” podatkowoprawnego stanu faktycznego w elementy subiektywne⁸. Z tej diagnozy nie wyciąga się chyba właściwych wniosków. Ustawodawca podatkowy ma do wyboru szereg możliwości, na ogół znanych w prawoznawstwie. Po pierwsze, może samodzielnie zdefiniować potrzebne mu pojęcie. Po drugie, może „przejąć” pojęcie z prawa cywilnego bądź nadając mu kształt identyczny do pojęcia prawa cywilnego, bądź to *expressis verbis* modyfikując jego zakres na potrzeby prawa podatkowego. Jeśli tego nie czyni, to nie ma dla tej sytuacji innego logicznego wytłumaczenia niż to oparte na sformułowanej na wstępie tezie – że „przejmuje”, w podanym wyżej rozumieniu, pojęcie prawa cywilnego na grunt prawa podatkowego, a w istocie – tworzy pojęcie równokształtne.

To, że w wielu sytuacjach jest to działanie ze strony ustawodawcy nieprzezorne, nie pozwala jeszcze mówić o jakichś tajemniczych, podatkowych treściach takich pojęć. Tak, że z gruntu i w pełnej rozciągłości nie można zgodzić się z twierdzeniem, że „dokonując wykładni prawa podatkowego organy podatkowe powinny w szczególności zwracać uwagę na to, czy swoboda w kształtowaniu stosunków międzyludzkich na gruncie prawa cywilnego i przyjęcie cywilnoprawnego punktu widzenia w interpretacji przepisów podatkowych nie prowadzi do uchylenia się danego podmiotu od opodatkowania albo zmniejszenia należnego obowiązku podatkowego”⁹. Są to fantazje orzecznicze, będące wyrazem myślenia – z pewnością w dobrej wierze – życzeniowego, podważające w istocie rzeczy ogólnie przyjęte zasady wykładni prawa podatkowego.

Przytoczona wyżej teza ogniskuje w sobie szereg błędnych (a w najlepszym razie niedostatecznie precyzyjnie wyrażonych) poglądów interpretacyjnych, charakterystycznych dla (części) orzecznictwa podatkowego sądów polskich ostatniej dekady XX w. i pierwszych lat XXI w.

⁷ Wyrok NSA z 18 czerwca 1997 r. (I SA/Ld 535/96), ONSA 1998, nr 2, poz. 62.

⁸ Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 195.

⁹ Wyrok NSA z 7 września 1995 r. (SA/Ka 1682/94) – niepublikowany.

Po pierwsze, nastąpiło tu pomylenie płaszczyzn interpretacji. Ustalenie, jaka była „prawdziwa” treść czynności prawnej, jest częścią składową ustalania stanu faktycznego sprawy; ocen w tym zakresie dokonywać należy zgodnie z treścią przepisów Kodeksu cywilnego, z charakterystyczną dla nich zasadą swobody kontraktowania. Ta analiza nie ma żadnego wpływu na wykładnię prawa podatkowego, gdyż jej jedynym celem jest dostarczenie materiału nadającego się do subsumcji „pod” normę prawa podatkowego.

Po drugie, zupełnie nie wiadomo, co miałyby oznaczać „należny obowiązek podatkowy” (w rozumieniu, jak można sądzić, należnej kwoty podatku), skoro to, jaka jest wysokość podatku, wynika dopiero z zastosowania przepisów prawa podatkowego? Przyjmując, *bona fides*, że Sądowi nie chodziło w tym wypadku o przekonanie, jakie w tej kwestii miał inspektor kontroli skarbowej.

Po trzecie, w europejskiej kulturze prawnej funkcjonuje dobrze ugruntowane przekonanie (znajdujące często wyraz zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie) o prawie podatnika do wyboru „drogi najmniej opodatkowanej”. Jeśli Sąd – być może na skutek szczególnych okoliczności sprawy – zasady tej nie zamierza respektować, to powinien to uzasadnić w szczególnie staranny sposób. Nie spełnia wymogów starannego uzasadnienia sformułowanie tez, które w istocie rzeczy są postulatami wobec ustawodawcy, stanowiąc co najwyżej wyraz przekonań Sądu co do kierunków polityki tworzenia prawa.

Stąd też oczywiste wydają się wyrażane w jednym z opracowań poglądy, że w sytuacji, gdy polski ustawodawca w pierwotnej wersji podatku od towarów i usług uznał za przedmiot opodatkowania – w skrócie i uproszczeniu – sprzedaż towarów, to w wypadku sporu i powstania wątpliwości, czy obrót opodatkowany miał miejsce, należało badać, czy miało miejsce skuteczne zawarcie umowy sprzedaży – przy wykorzystaniu reguł wynikających z Kodeksu cywilnego, dotyczących zobowiązań. Jest to element ustalania stanu faktycznego, do czego organ podatkowy jest zobowiązany. Istnienie faktury nie jest i nigdy nie było – jak to zdaje się sugerować autor wspomnianego opracowania – „elementem wystarczającym dla ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego”¹⁰.

Reasumując ten wątek rozważań, można stwierdzić, że pojęcie autonomii prawa podatkowego, ściślej – odwoływanie się do tej cechy prawa podatkowego – w orzecznictwie podatkowym przez długi czas służyło w istocie rzeczy za kamuflaż dla sądowego „oporu” przeciwko zjawisku unikania opodatkowania. Temu służyła dosyć sztuczna i odrzucona ostatecznie przez Naczelny Sąd Administracyjny teoria „obejścia prawa podatkowego”¹¹.

Doskonałą analizę rozmaitych aspektów sięgania w orzecznictwie podatkowym do koncepcji autonomii prawa podatkowego przeprowadził swego czasu M. Zirk-Sadow-

¹⁰ Inaczej sugeruje P. Karwat, op.cit., s. 196. Autor ten wskazuje też na niedobre skutki przyjęcia koncepcji odmiennej niż ta przez niego sugerowana i powołuje się na niepublikowany wyrok NSA z 21 sierpnia 1996 r. (SA/Gd 2876/95), w myśl którego niezapłacenie ceny sprzedaży powoduje „ułamność” umowy tak daleko idącą, że nie może być ona brana pod uwagę. Przykład ten nie jest dobry ze względu na szczególne okoliczności stanu faktycznego sprawy (z rozmaitych względów nie objęte treścią uzasadnienia). Sąd stanął twarzą w twarz z oczywistym oszustwem podatkowym, niemożliwym jednak do wykazania w postępowaniu podatkowym. Oszustwu temu Sąd zapobiegł, ale z nie najszcześliwszą argumentacją, taką m.in., że zapłata ceny (podkr. B. B.) jest istotnym elementem umowy sprzedaży.

¹¹ Wyrok NSA z 23 listopada 2003 r. (FSA 3/03). ONSA 2004, nr 2, poz. 44. Zob. też B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, nr 1, s. 7 i n.

ski¹². Opracowanie to pokazuje też skalę nieporozumień, jakie nagromadziły się wokół tej sprawy.

6. Problematyka łączności bądź odrębności pojęć prawa podatkowego i prawa cywilnego – jako jeden z aspektów tzw. autonomii prawa podatkowego – wiąże się ściśle z praktyczną kwestią możliwości korzystania w prawie podatkowym z definicji pojęć zawartych w aktach normatywnych należących do prawa cywilnego. Można – nieco upraszczając – stwierdzić, że stanowisko w kwestii pierwszej determinuje stanowisko w kwestii drugiej.

W procesach interpretacji prawa przyjmuje się zasadnie domniemanie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym¹³. Oznacza to, że w procesie interpretacji prawa przyjmować należy takie znaczenie terminów i zwrotów użytych w tekście przepisów prawnych, jakie mają one w języku etnicznym, tj. najszerzej stosowanym na terytorium danego państwa. W wypadku zaistnienia potrzeby sprecyzowania pojęcia języka prawnego, buduje się zazwyczaj jego definicję w tymże języku.

Interesującą kwestią jest to, jakie znaczenie dla ustalenia zakresu pojęcia nie definiowanego w prawie podatkowym ma fakt istnienia definicji tego pojęcia w prawie cywilnym. Na wstępie można postawić taką oto tezę, że definicje zawarte w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa w zasadzie nie wiążą przy interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wynika to z ogólnie akceptowanego w teorii prawa poglądu, że definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego¹⁴, a celem definiowania jest zapewnienie możliwie wysokiej komunikatywności tekstu prawnego, w którym definicję zawarto.

Od przedstawionej wyżej zasady istnieją jednak wyjątki. Najbardziej oczywisty ma miejsce wówczas, gdy przepisy prawa podatkowego odsyłają do definicji zawartej w przepisach prawa cywilnego. Odesłanie takie jest wiążące i skutkuje inkorporacją definicji na grunt prawa podatkowego, które traktuje wówczas definicję obcą tak jak własną.

Po drugie, w sytuacji, gdy prawo podatkowe określony termin stosuje, ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa (np. do prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak odesłania), jeżeli są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. są definicjami pojęć prawnych¹⁵. Jeżeli w prawie cywilnym pojęcie nieruchomości jest zdefiniowane, to – z braku odmiennej definicji w prawie podatkowym – ma ono w nim takie samo znaczenie, jak w prawie cywilnym. Nie wchodzi tu w grę domniemanie języka powszechnego – w języku powszechnym pojęcie nieruchomości co prawda funkcjonuje, ale jako pojęcie przejęte z języka prawnego. To samo powiedzieć można o innych tego rodzaju pojęciach¹⁶.

¹² Zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, nr 2, s. 39–57.

¹³ Por. J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Ossolineum 1990, s. 79.

¹⁴ Tak m.in. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 189.

¹⁵ Zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK Gdańsk 2008, s. 77 i n.

¹⁶ Przykładowo, sądy konsekwentnie uznają, że używane w przepisach podatkowych pojęcie „darowizna” jest tożsame z instytucją darowizny, o której mowa w art. 888 § 1 k.c. Por. m.in. wyrok NSA z dnia 19 maja 1994 r. (SA/Po 3612/93), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1996, nr 3, poz. 95.

Dobłą ilustracją omawianego tu zagadnienia może być przypadek poszukiwania adekwatnej definicji gospodarstwa rolnego przy interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn¹⁷. Termin „gospodarstwo rolne”, użyty w przepisach tej ustawy, nie był tam jednak definiowany. Ustawa nie odsyłała też do żadnego z innych aktów prawnych i zawartych w nich definicji gospodarstwa rolnego. Powstał zatem problem znaczenia terminu gospodarstwo rolne, użytego w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że adekwatne będzie w takim wypadku znaczenie, jakie nadawały temu terminowi przepisy prawa cywilnego¹⁸. Nie znalazła uznania w oczach Sądu definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹⁹, a więc akcie normatywnym systemowo bliższym ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych niż przepisy prawa cywilnego.

Podobny kierunek myślenia znaleźć też można w wyroku NSA, w którym rozważano znaczenie pojęcia gospodarstwa rolnego, o którym była mowa w przepisach o opłacie skarbowej – przyjmując, że z braku definicji w tychże przepisach przyjąć należy znaczenie, jakie nadają temu pojęciu przepisy kodeksu cywilnego²⁰. W obu wypadkach pominięto więc definicję gospodarstwa rolnego, jaka sformułowana była w innej ustawie podatkowej, tj. w ustawie o podatku rolnym.

Zarówno w tych wyżej opisanych, jak i w wielu innych sytuacjach nie wiadomo niestety, czy sądowi chodziło w poszczególnych wypadkach o – niezasadne, w moim przekonaniu – uznanie faktu istnienia definicji w kodeksie cywilnym za wiążący przy wykładni przepisów ustawy podatkowej, czy też uznanie, że zakresy pojęciowe terminu „gospodarstwo rolne” w ustawach podatkowych oraz w kodeksie cywilnym są – zdaniem Sądu – jednakowe. To ostatnie oznaczałoby równokształtność – choć nie identyczność – pojęć.

Trzeba jednak zwrócić uwagę na to, że założenie równokształtności pojęć, o którym wyżej mowa, jest w istocie rzeczy rodzajem domniemania. Może być bowiem tak, że ustawodawca podatkowy na określenie pojęcia prawa podatkowego stosuje termin, który używany w przepisach innych gałęzi prawa oznacza inne pojęcie. Ustalenie, że zaistniał taki właśnie stan rzeczy, jest szczególnie utrudnione, ponieważ użycie terminu z języka prawnego, na dodatek zdefiniowanego powoduje, że domniemanie identyczności pojęć tym samym terminem oznaczonych jest mocne. Konkludując, domniemanie tożsamości pojęć swoistych dla prawa, oznaczonych tym samym terminem, w wypadku, gdy w prawie podatkowym nie są one definiowane, a zdefiniowane są w przepisach należących do innych gałęzi prawa, jest możliwe, ale argumentacja obalająca takie domniemanie musi być wystarczająco mocna²¹.

Przykładem takiej sytuacji mogłoby być używanie w ustawodawstwie podatkowym terminu „użytkowanie”. W orzecznictwie NSA sformułowano m.in. tezę o błędności poglądu, iż użyty w art. 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych termin „użytkowanie” oznacza ograniczone prawo rzeczowe, określone w art.

¹⁷ Zob. art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (DzU Nr 45, poz. 207 ze zm.).

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 7 listopada 1984 r. (SA/Gd 864/84), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 4, poz 85.

¹⁹ DzU z 1993 r., Nr 94, poz. 431 ze zm.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 30 marca 1994 r. (III SA 966/93), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 1, poz. 27.

²¹ B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 79.

252 i n. k.c.²² Sąd, odwołując się m.in. do komentarza do Modelu Umowy OECD, uznał, że termin użytkowanie we wspomnianym przepisie podatkowym oznacza używanie rzeczy, niezależnie od tytułu prawnego, na podstawie którego ma to miejsce²³.

Pozwala to jednak na weryfikację sformułowanej wyżej tezy o znaczeniu „obcych” definicji pojęć prawnych i uznanie, że w sytuacji milczenia ustawy podatkowej wiążą one interpretatora w szczególności wówczas, gdy są definicjami pojęć swoiście prawnych. Za pojęcia swoiście prawne uznać należałoby te, które definiowane są w tekstach przepisów prawa (tu prawa cywilnego), a w języku powszechnym bądź to nie występują, bądź to znajdują w nim zastosowanie wtórne (np. słowo „hipoteka” rozumiane niekiedy jako obraz zarejestrowanych zasług i wykroczeń określonej osoby).

7. W orzecznictwie i doktrynie prawa podatkowego w Polsce – do roku 2002 włącznie – istniały sprzeczne opinie co do tego, jaki jest zakres dopuszczalnej oceny przez organy podatkowe umów zawieranych przez podatnika w kontekście potencjalnego bądź rzeczywistego obniżania ciężaru podatkowego. W szczególności zaistniał taki nurt orzecznictwa, który – powołując się na brzmienie art. 58 oraz 83 k.c. – uznawał niektóre czynności prawne podejmowane przez podatnika z myślą o obniżeniu obciążenia podatkowego jako „obejście” prawa podatkowego. Taki sposób podejścia sądów do wspomnianej kwestii otrzymał roboczą nazwę „sądowej klauzuli obejścia prawa podatkowego”.

Wspomniana klauzula – w kontekście obowiązującego wówczas prawa – opierała się na piramidalnym zbiegu nieporozumień. Sądy powoływały się bowiem na przepisy Kodeksu cywilnego dla oceny skutków podatkowoprawnych określonych zdarzeń, nie zważając na to, że przepisy te – w myśl art. 1 k.c. – stosuje się do stosunków cywilnoprawnych (a nie podatkowoprawnych). Nie dostrzegano też tego, że obejście prawa nie może dotyczyć z natury rzeczy przepisów prawa podatkowego, gdyż te nie zawierają „opisu” stanów nakazanych bądź zakazanych (a tylko w tym podatku mówienie o obejściu prawa miałoby sens), lecz zawierają zaledwie podatkowoprawną kwalifikację stanów faktycznych²⁴. Wysokość podatku jest więc zdeterminowana przez prawo, a nie przez cele czy zamiary podatnika, które nie mają w tym wypadku znaczenia. Tezę tę – skądinąd dosyć oczywistą – zaakceptował ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny we wspomnianym już wyżej wyroku z 23 listopada 2003 r. (FSA 3/03)²⁵.

Nie dostrzegano też długo tego, że organy podatkowe, powołując w swoich decyzjach „przeciwko” podatnikowi art. 58 i 83 k.c. oraz uznając, że podatnik oba je naruszył jednocześnie – nawet gdyby hipotetycznie dopuścić zasadność koncepcji obejścia prawa podatkowego – popadały w sprzeczność logiczną, bo jeśli określona czynność miałaby skutecznie umożliwić obejście prawa, to nie może być czynnością pozorną – bo wtedy, nie wywierając przecież pożądanego skutku – nie mogły doprowadzić do obejścia prawa. Dzi-

²² Wyrok NSA z dnia 11 października 1995 r. (SA/Ka 1386/94), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1998, nr 4, poz. 143.

²³ Powyższy przykład – abstrahując od faktu trafności samego poglądu wyrażonego przez sąd – jest jednak dosyć niefortunny, a to ze względu na fakt, że dotyczy terminu („użytkowanie”), który występuje także jako termin języka powszechnego, bez konotacji prawnych, w znaczeniu używania, korzystania z czegoś czy też posługiwania się czymś.

²⁴ Tak M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania...*, s. 108 i n.

²⁵ Zob. przypis 11.

wić może tylko fakt, że tej manipulacji, dokonywanej rutynowo przez organy podatkowe przy interpretacji przepisów prawa cywilnego, długo nie dostrzegały sądy²⁶.

Było natomiast – i jest nadal – rzeczą oczywistą, że organy podatkowe mogły badać treść czynności prawnych (także z punktu widzenia ich ewentualnej pozorności). Był to wręcz ich obowiązek. Nie miało to jednak żadnego związku z wykładnią prawa podatkowego, ale ustalaniem stanu faktycznego w sprawie podatkowej, w sytuacji, gdy elementem takiego stanu były czynności z zakresu prawa cywilnego.

Badanie pozorności umowy dotyczy więc nie relacji między podatnikami a organem podatkowym, ale relacji między stronami umowy, zawierającymi umowę po to, aby stworzyć pozór wobec innego uczestnika stosunków cywilnoprawnych. Wynika to dostatecznie jasno zarówno z art. 1 k.c., jak i w szczególności z kontekstu, jaki dla interpretacji art. 83 § 1 k.c. tworzy treść art. 83 § 2 k.c. (w którym jest wyraźnie mowa o wyjątku dotyczącym skutków pozorności wobec osób trzecich – podmiotów prawa cywilnego).

8. W polskim prawie podatkowym można wskazać regulacje, w myśl których kwalifikacja cywilnoprawna określonych zachowań podatnika wywołuje wskazane w nich konsekwencje podatkowoprawne. Chodzi przy tym o inne sytuacje niż te, w których zachowanie kwalifikowane jako czynność cywilnoprawna powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Paragraf 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług²⁷ stanowi, że w przypadku, gdy wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzające czynności, do których zastosowanie mają przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego. Jest to kontynuacja regulacji wcześniej obowiązujących.

Pomijając wyjątkowo niefortunną formułę słowną, w jakiej przepis ten funkcjonuje, jego idea jest taka, że jeśli czynność prawna dokonana została dla pozoru albo miała na celu obejście prawa, to kwoty podatku wynikające z faktury bądź dokumentu celnego taką czynność potwierdzających nie mogą być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości tzw. podatku naliczonego.

Trzeba podkreślić, że relacje między prawem podatkowym a prawem cywilnym są w tym wypadku dosyć powierzchowne. Przepis art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego stanowi, że czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy.

Tymczasem przepis prawa podatkowego nie obejmuje wszystkich konsekwencji obowiązywania przepisu prawa cywilnego – dla prawa podatkowego nie ma znaczenia możliwość „zastąpienia” nieważnych postanowień czynności prawnej przepisami ustawy. Dla zastosowania dyspozycji paragrafu 14 ust. 2 pkt 4 lit. c wspomnianego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów wystarczy fakt ustalenia sprzeczności czynności prawnej z ustawą bądź ustalenia, że celem czynności prawnej było obejście prawa. To samo dotyczy ustalenia, że czynność prawna była sprzeczna z zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 2 k.c.). Prawo-

²⁶ Przełomowy pod tym względem był – jak się wydaje – odrzucający ten sposób myślenia wyrok NSA z dnia 16 września 2004 r. (FSK 488/04) – niepublikowany.

²⁷ DzU Nr 97, poz. 970 ze zm.

dawcę podatkowego interesuje w tym wypadku wyłącznie efekt fiskalny, a nie adekwatność opodatkowania do kwalifikowanej przez przepisy prawa cywilnego rzeczywistości.

9. Podsumowanie powyższych rozważań zawierać może taką oto konstatację, że prawo podatkowe na płaszczyźnie legislacyjnej wykorzystuje normy oraz instytucje prawa cywilnego w sposób instrumentalny i selektywny. Podobieństwo ogólnego kształtu stosunków cywilnoprawnych oraz podatkowoprawnych, wyrażające się przede wszystkim w ich zobowiązaniowym w obu wypadkach charakterze, nie doprowadziło do ujednolicenia mechanizmów realizacji stosunków prawnych w tych dziedzinach. W szczególności nie dostrzega się większych zapożyczeń z instrumentarium prawa cywilnego przez prawo podatkowe.

Relacje prawa cywilnego i prawa podatkowego na płaszczyźnie interpretacji prawa nacechowane są natomiast pewnymi elementami aberracji intelektualnej. Z jednej strony administracja podatkowa wykazuje skłonność do odczytywania przepisów prawa podatkowego w oderwaniu od powszechnie akceptowanych zasad wykładni prawa, wykazując przy tym programowe – bądź zaprogramowane – niezrozumienie tych zasad. Ma to na celu osiągnięcie stanu (zakresu) opodatkowania uznawanego przez tę administrację za właściwy. Z drugiej zaś strony sądy nie zawsze precyzyjnie potrafią rozgraniczyć sferę prawa podatkowego od sfery prawa prywatnego. Tę ostatnią tezę można byłoby zilustrować wieloma przykładami, spośród których najświeższą datę ma wyrok Sądu Najwyższego w sprawie możliwości stosowania skargi paulińskiej do należności podatkowych²⁸.

²⁸ Wyrok Sądu Najwyższego z 13 maja 2005 r. (I CK 677/04), Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 2, poz. 37. Zob. też głosę do ww. wyroku autorstwa B. Brzezińskiego, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 2, s. 109–110.